

早稲田商学第 359 号  
1994 年 3 月

## 最終講義

# 会 計 と 社 会

藤 田 幸 男

## はじめに

ただいま石塚商学部長から過分のご紹介をいただきありがとうございました。今日は、「会計学総論bクラス」の1993年度の最後の授業ですが、私はこの3月をもって退職することになりましたので、早稲田大学における最終の講義となります。このような形で最終講義を行うことができるようご準備いただきました皆様に心からお礼申し上げます。

今日は、特別のお話をするというより、昨年の4月からこの教室で講義してきましたことを整理して、復習をしたいと考えています。この1年間の授業を通じて諸君に考えていただきたかったテーマは、「会計と社会のかかわり」でした。そこで、今日の講義のテーマを「会計と社会」といたしました。今日は、このテーマのもとで、1.会計とは、2.会計と社会、そして3.国際化時代と会計という3つの問題について簡潔にお話ししたいと思います。

本論に入りますまえに、この402教室についての思い出を少しお話をさせてください。私がこの教室で、諸君と同じように、1年生として授業をききました

のは、昭和28年のことです。丁度40年前になります。当時、夏休みを利用して夏期学期があり、関西学院大学の池内信行先生の「経営経済学」を聴講いたしました。卒業要件としての単位とは無関係に授業に出席させていただきました。朝早い授業でしたが、毎日出席いたしました。池内先生は当時50歳代であったと思いますが、古武士のような風貌で、現在の私よりはるかに貫禄があり、大学における学問の厳しさと楽しさを教えていただきました。2年生になって、佐藤孝一先生から「会計学」を教わりましたのも、この教室でした。そのときの教科書は、たしか1,000頁ぐらいの部厚いもので、1年間によく全部を勉強できたと今でも不思議に思っています。

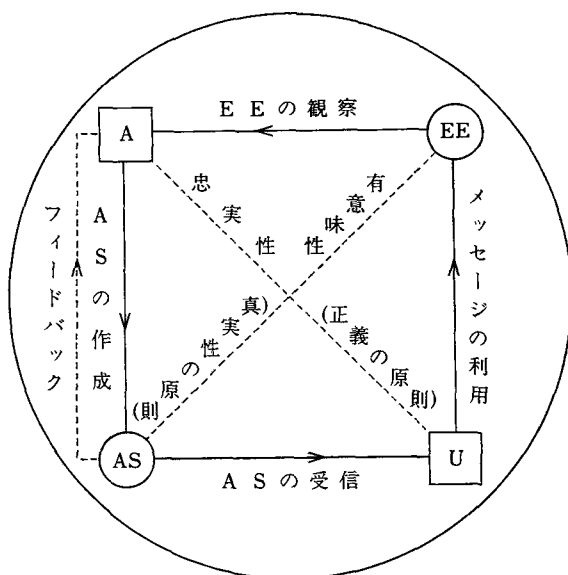
このような思い出のある、この402教室でここ10年ぐらい私自身が「会計学総論」の授業を担当できましたことを大変有難いことであると思っています。それでは、本論に入ります。

## 1 会計とは

最初に会計とはについてお話しします。昨日、私の恩師の染谷恭次郎先生がこの教室で最終講義をされ、その最後のところで、「自分は、今日まで長い間会計学の研究に従事してきたが、会計とはなにか、についていまだ確信のもてる答をもっていない」と申されましたが、私も同じです。しかし、この科目の担当者として、全く答えがないと申しあげることもできませんので、ひとの考え方を申し上げたいと思います。第1図をご覧いただきたいと思います。この図は、本年度の授業の最初の頃に、お配りしたものと同じです。

この図は、もともとイリノイ大学のベッドフォード教授と同教授のもとで大学院生として勉強していたエジプト人のバラドゥーニの二人で考えだしたもので、アメリカ会計学会の機関誌である *The Accounting Review* の1962年の10月号に発表された論文、“A Communication Theory Approach to Accountancy” にでてくるものです。

第1図 会計情報システム



EE=企業の経済事象 (economic events)  
 A=企業の会計担当者 (accountants)  
 AS=企業の会計諸表 (accounting statements)  
 U=会計諸表の利用者 (user)

この図は、一見単純のようにみえますが、会計とはなにか、を考えるうえで必要な要素をほとんど含んでいます。まず、右上の小さな丸では会計の対象である「経済事象」あるいは「経済活動」が示されています。そして左上の小さい四角では、経済事象を観察し、それを「会計諸表」あるいは「財務諸表」として表現する「会計担当者」が示されています。左下には、会計担当者による会計的認識の結果である「会計諸表」が示されています。そして右下には「会計諸表」を受取り、それにもとづいて経済活動について判断したり、意思決定を行う「利用者」が示されています。左側にはフィードバックのループが示されていますが、これは作成された「会計諸表」が適正であり、信頼できるもの

であるかどうかをチェックするプロセスであり、一言でいえば、監査をさしています。

本体としての「経済事象」と写像である「会計諸表」との関係について「有意味性」という言葉が使われています。これは、利用者が会計諸表によって経済事象を正しく理解できなければならないということです。「会計担当者」と「利用者」との関係について「忠実性」という言葉が使われています。これは、会計担当者は利用者の情報要求を正しく理解し、その要求に応えられる情報を提供しなければならない、ということです。

私は、「有意味性」を「真実性の原則」で、また「忠実性」を「正義の原則」で置き換えています。「真実性の原則」と「正義の原則」とが、それぞれなにを意味するのか、については、昭和55年に出版されました『体系近代会計学1 会計学基礎理論』の第5章「会計原則の役割と構造」に詳しく書いてありますので、それをご参照下さい。

この図に示された会計についての考え方は、1966年にアメリカ会計学会が発表しました『基礎的会計理論』のなかで、次のように表現されています。

「会計とは、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」

この表現は、その後、会計の一般的な定義として、多くの研究者の間で受け入れられていますので、この意味で、第1図も広く社会の同意をえているといえます。表現をかえれば、会計とは企業と利害関係者との間を結ぶ社会的なコミュニケーションのシステムであるといえます。

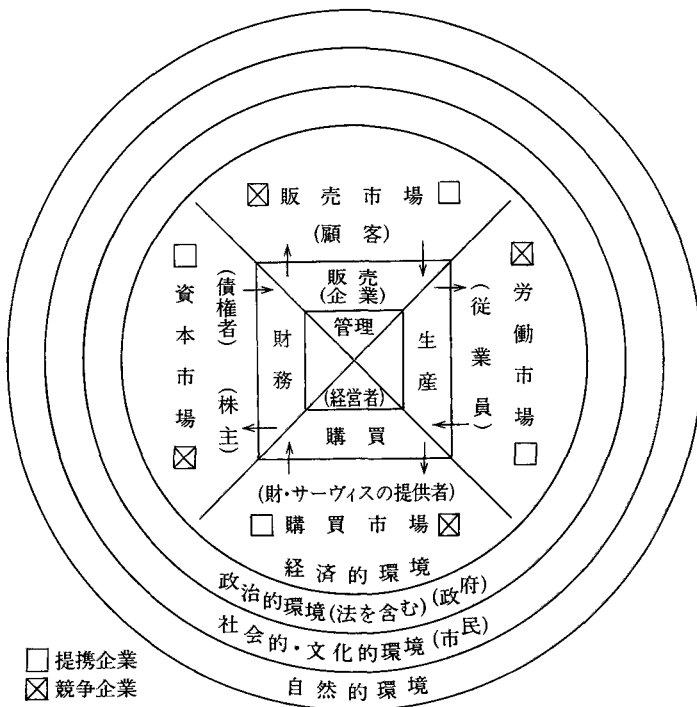
## 2 会計と社会

次に、「会計と社会」の問題に移り、第1図の企業の経済活動と利用者の関係を少し詳しくお話したいと思います。第2図をご覧ください。この図もまえに授業でお配りしたものですから、多くの諸君は憶えていると思います。この第

2図の原型は、1966～67年頃、私がイリノイ大学でドクター論文を書いているときに考えたものです。会計とは、企業の経済活動をそれにかかわりのある利害関係者に説明し、理解させる行為ですから、企業の経済活動が利害関係者とどのような関係をもちながら進められるかを正しく知っておかなければなりません。

この図の基本にある考えは、パーソンズのA. G. I. L.の図式です。すなわち、すべての社会的なシステムは、(1)適応、(2)目標の充足、(3)統合、そして(4)潜在的なパターンの維持と緊張の処理という4つの機能的命令に従わなければ持続できない、という考えを企業というシステムにあてはめたものです。

第2図 企業システム



企業は、われわれが生活していくうえで必要とする財やサービスを生産し、われわれに提供してくれるシステムである、ととらえていいと思います。このような活動をするさい、企業はいろいろな環境に囲まれて、そのなかで活動を行っているのです。企業が行っている経済活動というものは、大きく分けて4つのものがあります。販売、生産、購買、そして財務です。われわれが必要とするものをつくりだし、われわれに提供するということは、生産と販売という活動です。生産と販売という活動は、企業にとりまして目標を充足するというファンクションです。この目標を充足するためには、それに対して準備的な活動が必要です。これは、パーソンズのいう適応です。具体的には、購買活動であり、もっと一般的なかたちでの準備活動は資本を調達するあるいは資金を調達するという財務活動です。このような4つの活動をそれぞれ違った市場とかかわりをもつことによって企業は行っています。

販売という活動は、販売市場において、顧客とかかわりをもつことで行われます。それから生産という活動は、労働市場で従業員とかかわることによって営まれます。もちろん従業員は生産活動だけではなくていろいろな仕事をしており、生産活動にだけ関係させることには無理がありますが、ここでは、そこで代表させておきます。生産に必要な原材料を手に入れるとか、加工するためのエネルギーを調達するとか、という活動は、購買市場で、財およびサービスの提供者とのかかわりで営まれています。資本の調達は、債権者や株主とよばれる人びととかかわって資本市場で営まれています。このような4つの市場をまとめて経済的環境ということが出来ます。

企業の経済活動というものがあある段階まで進んでまいりますと、企業は単に経済的環境に適応をするということだけでは経済活動を営むことができません。この図では、その外側に政治的環境がおかれています。法律を含めましていろいろな形でわれわれの経済活動に政府がかかわりをもってきます。企業にとって一番関係の深いのは徴税当局であると思います。しかし、とりわけ日本では

昨今マスメディアで議論されておりますように、政府の力というものが非常に大きくなっています。何をするにしても政府の許可が必要でし、いろいろな形での行政指導があるわけです。会計の分野をみましても、基本法として商法という法律があります。株式会社という形態で企業活動を営もうとすれば、商法に準拠しなければ設立もできません。経済活動の結果については、商法にもとづいて株主総会で報告しなければ、取締役はその責任を免れることができません。商法の計算規定あるいは商法の計算書類規則に従って書類を作成する責任を取締役会は負わされているわけです。さらに、戦後は、ご承知のように、証券取引法ができて、上場会社はこの法律にもとづいて大蔵省の証券局に財務書類を提出しなければなりません。

ところが、どのような経済のしくみをもつのか、あるいはどのような政治のしくみをもつのか、ということは、それぞれの国民の社会的な慣習とか価値体系というものによって決まるわけです。どのようなしくみがわれわれが生きていくうえで良いのかは一概には決められません。世界をみまわしますと、多様な政治や経済のしくみがありますが、それはまさしくそれぞれの国民の長い歴史のなかの慣習とか考え方とかで決められてきたのです。最近数年の状況をみまわすと、共産主義社会とか中央計画経済というもの、その国の人たちにとって必ずしも効率的でない、あまり多くの幸せをもたらさないのではないかということに気がつきはじめたように思われます。東欧もそうですし、中国もそうですし、旧ソ連もそうですが、これらの国々では市場主義経済へ移行しようと今試みています。しかし、それぞれの国には長い伝統がありますから、そう簡単に移行できるかどうかわかりません。このようにみてきますと、経済的環境や政治的環境の外側に社会的な、文化的な環境がある、ということを認めなければなりません。市民とか国民とよばれる人びとが、この環境の主人公です。

一番外側に、自然的環境というものを私は置きました。企業の活動を含めて、われわれ人間の営みは、決して自然を超えることはできないのです。ところが

近代文化あるいは近代科学の発達によって、ごく最近まで、人間が自然を超えることができるというふうに考えがちであったのです。私は、これは人間の思い上がりであると思っています。いま、われわれのまわりでどういう状況がおきているかと申しますと、われわれが文化とか文明という名のもとに生活の便利さを求めすぎた結果として、われわれが住んでいる地球の自然環境をかなりの程度壊してしまったのです。ごく最近では、ロシアが使用済みの核燃料を日本海に捨てるという、われわれにとって不安な出来事もありました。いったん壊してしまった自然を元に戻すということは、どんなにお金をかけてもできるわけがありません。地球自体が四十あるいは五十億年という時間をかけてできたものです。それを壊すのはごく簡単ですが、作り直すことはとてもできるわけがありません。ですから、企業もその活動を進める過程で自然を壊さないという配慮が是非とも必要です。この願いをこめて、自然的環境を一番外側に置いたのです。

会計の問題に戻って考えますと、大事なことはそれぞれの環境を代表する形でいろいろな人たちが企業にとっての利害関係者として存在するということです。経済環境のなかには、債権者、株主、仕入れ先、従業員、そして顧客という人たちが利害関係者として存在します。政治的環境のところでは、政府の監督機関もひとつの利害関係者です。また、企業がどこか新しい場所に進出していくということになりますと、その地域とのかかわりが問題となります。地域住民が利害関係者として登場してきます。

企業が社会のなかで、うまくそして継続的に存続していくということを考える場合には、いまあげましたような利害関係者とたえず良好な関係を保っていかなければならないのです。その人たちにそっぽを向かれてしまいますと、企業というものの存続がありえないのです。利害関係者は企業活動への参加者であり、それぞれの立場で、企業の活動を支えているといってもいいと思います。実は、会計というのは、企業と利害関係者との間を結ぶ社会的なコミュニケー



ションの手段である、ということが出来ます。会計情報を通じて企業はたえず利害関係者に対して企業の活動について語りかける。利害関係者の方は、企業から会計情報を受取ることによって企業を理解する。このような相互のコミュニケーションを通じてはじめてお互いに理解することができるのです。

以上の説明で会計と社会のかかわりについてご理解いただけたと思いますので、次に、国際化時代と会計について、とりあげたいと思います。

### 3 国際化時代と会計

経済活動も会計という行為も、長い間、ひとつの国という枠のなかで、あるいは国という殻のなかで行われてきました。1950年代の終わり頃から経済の活動というものが急速に国際的なひろがりを見せてきました。国際間の取引および投資が増大し、さらに多国籍企業が出現するようになりました。そうしますと、会計についても単純に国内的な問題として考えることができなくなりました。企業の活動が国という枠を越えてひろがりをもつようになりますと、第3図に示しましたように、企業をとりまく環境も国内から、複数の国にまたがるより広い地域へ、さらに世界的な規模へ拡大されていきます。この結果、企業と環境とのかかわりあるいは利害関係者とのかかわりも複雑なものとなり、会計も新しい課題に取り組まなければならなくなりました。

第3図 環境の種類とレベル

	国 内	地 域	国 際
経 済 的 環 境	1	5	9
政 治 的 環 境	2	6	10
社会的・文化的環境	3	7	11
自 然 的 環 境	4	8	12

たとえば、日本の会社がアメリカで資金の調達を行う場合には、アメリカの投資家が理解できるような財務諸表を作らなければ、アメリカの投資家は資金の提供に応じしてくれません。アメリカの証券取引委員会（SEC）は、アメリカの投資家を保護するために、アメリカの SEC の基準にもとづいて財務諸表を作成することを要求します。このため、日本の企業であってもかなり早い時期から SEC の基準に準拠して連結の決算を行っていた会社があります。しかし、すべての国にアメリカの基準に従って財務諸表を作成するように求めることはできません。

国際化時代の会計というのは、どこの国でつくられたものであれ、情報の利用者が適切な判断と意思決定を下せるような国際的に理解できる会計情報をつくりだし、それを伝達することである、といえましょう。すでに申しましたように、会計情報というのは、企業の経済活動というものを理解するための重要な手段です。したがって、そういう情報が地球的な規模で公平に分配されることによってはじめて世界中の人びとが経済活動を公正に行うことができるのです。私は、利害関係者に対して情報が適切に、あるいは公平に分配されているというような状況を、「会計的秩序」という言葉を使って表わしてきました。そうしますと、国際化時代の会計というのは、地球的な規模で会計的秩序を実現する、ということになります。こうした秩序を実現するためにはいろいろな問題を解決していかなければなりません。

まず、大事なことは、国際的に適用できる共通の会計基準をつくることです。国内で会計的秩序を実現するためには、国内の会計基準、たとえばアメリカでは FASB の会計基準、日本では「企業会計原則」などが必要であると同様に、国際的に会計的秩序を実現するためには、国際的な会計基準が必要となるのです。

ご承知のように、1973 年以降、国際会計基準委員会が中心となって会計基準の国際的調和化という作業に取り組んでいます。会計規範がはじめて「商業条

例」(あるいは「商事勅令)」という形でフランスで作られたのが1673年でした。これは世界中で最初につくられた会計にかかわる国内規範で、ヨーロッパの商法だけでなく、日本の商法にも大きな影響を与えました。それから300年経って、われわれは国際的な会計基準を必要とするようになったのです。

国際会計基準委員会は、この20年間、国際会計基準を設定する作業を着実に進めてきました。しかし、この委員会は会計士団体の合意にもとづいて設定された民間の団体ですので、会計基準の遵守については必ずしも十分な成果をあげてきませんでした。それで、1987年頃からアメリカの証券取引委員会を中心に構成されている証券取引委員会国際機構の支援をえて、従来の会計基準を見直す作業を始め、昨年の秋に完了しました。両者のねらいは、国際会計基準をできるだけ標準化し、財務諸表の相互承認を可能とし、それによって証券行政当局の負担を軽減するとともに、資本の効率的で自由な国際的移動を促進することにある、といえます。

国際的な会計基準は、国際会計基準委員会を中心として、西側諸国すなわち経済的先進国によって、先進国のためにつくられてきました。これらの国々は資本市場の発達した国でもあります。しかし、第2図で説明しましたように、資本市場は経済的環境の一部にしかすぎません。企業はその他の環境を代表する人びとも良好な関係を保たなければ存続できないのです。とりわけ、最近、会計基準が西側諸国の占有物ではなくなるという、世界的な状況が生まれつつあります。いま、地球上のすべての人びとが求めているのは、人間が人間らしく自由に生きられる、民主的で平和な世界です。このためには、企業間の、あるいは国家間の国際協力が必要です。

真に国際的な会計基準とよびうるものは、企業の経済活動について国際理解を深め、さらに国際協力を可能とすることに役立つものでなければなりません。このような基準は、最近試みられているような、単に会計処理の選択の幅をせばめるといった技術的な対応ではつくりだせません。国際的な会計基準の基礎と

なる新しい概念的枠組みからつくり直す必要があります。これは、かつて国際会計基準委員会や国連の国際会計報告基準専門家政府間作業部会の作業にたずさわったものの実感です。この新しい概念的枠組みの基礎となる理念は、正義と真実です。正義と真実という 2 つの理念に支えられた会計基準が地球的規模で会計的秩序の実現を可能とするのです。これから会計にたずさわる人たちは、こうした会計的秩序の実現に貢献できる人でなければなりません。

それは、人間として、「正義」、「真実」、そしてさらに「共生」を基本的価値としてもっている人です。諸君がそのような人間として成長することを願って、私の最終講義を終わります。